

LE NOTIFICAZIONI collana a cura di LEONARDO PICA

diritto processuale, tributario LPO5

ADRIANA SALVATI
GIANFRANCO SAVA

le notifiche in ambito tributario

EXEO edizioni 

STUDI APPLICATI

pubblicazioni professionali

ISBN formato pdf: 978-88-97916-18-5

LE NOTIFICAZIONI collana a cura di LEONARDO PICA

diritto processuale, tributario **LPO5**

**ADRIANA SALVATI
GIANFRANCO SAVA**

LE NOTIFICHE IN AMBITO TRIBUTARIO

EXEO edizioni 

STUDI APPLICATI

pubblicazioni professionali

ISBN formato pdf: : 978-88-97916-18-5



fax: 049 9710328

tel: 049 9710328 martedì e giovedì 12:30 > 14:00

email: info@exeo.it

Abstract: L'opera individua alcune linee guida nel complesso studio della notifica degli atti in ambito tributario sintetizzando sia l'aspetto teorico, sia l'aspetto pratico. La verifica degli orientamenti giurisprudenziali costituisce il leit motiv di questo lavoro che, nel tentativo di offrire un quadro completo della disciplina della notificazione di atti sostanziali e di atti processuali, tiene conto della prassi giurisprudenziale, senza mai perdere di vista le diverse opinioni espresse dalla dottrina. Scopo dell'opera è quello di fornire agli operatori del settore, professionisti e giudici tributari, un contributo nell'esame delle diverse e variegate problematiche attinenti la notifica degli atti tributari, materia che, essendo soggetta a molteplici e costanti mutamenti ad opera del legislatore e della giurisprudenza, solleva continue questioni interpretative.

Edizione: ottobre 2012 | collana: LE NOTIFICAZIONI a cura di **LEONARDO PICA**, Consigliere della Corte d'Appello di Napoli | materia: diritto processuale tributario - tipologia: studio applicato - formato: digitale, pdf | codice prodotto: LP05 | ISBN: 978-88-97916-18-5 | prezzo: € 25,00 | editore: Exeo srl CF PI RI 03790770287 REA 337549 ROC 15200/2007 | c.s.i.v. € 10.000,00 | sede legale piazzetta Modin 12 35129 Padova, sede operativa: via Dante Alighieri 6 int. 1 35028 Piove di Sacco PD casella postale 76/A 35028 Piove di Sacco PD | Luogo di elaborazione: sede operative | Autori:

— **ADRIANA SALVATI** - PROFESSORE AGGREGATO DI DIRITTO TRIBUTARIO DELL'IMPRESA PRESSO LA FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA DELLA SECONDA UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI

— **GIANFRANCO SAVA** - COMMERCIALISTA. DAL 1997 GIUDICE TRIBUTARIO, IN SERVIZIO PRESSO LE COMMISSIONI PROVINCIALI DI NAPOLI E DI CASERTA, ATTUALMENTE APPLICATO PRESSO LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ROMA.

Copyright © 2012 Exeo S.r.l.. Tutti i diritti riservati. È consentita la stampa e l'utilizzo in più dispositivi ad esclusivo uso personale della persona fisica acquirente, o del singolo destinatario del prodotto in caso di soggetto acquirente diverso da persona fisica, e dei suoi stretti collaboratori professionali: ogni diversa utilizzazione e diffusione, con qualsiasi mezzo, con qualsiasi scopo e nei confronti di chiunque altro, è vietata. Quanto alla riproduzione dei contenuti, sono consentite esclusivamente citazioni in virgolettato a titolo di cronaca, studio, critica, recensione, attività della pubblica amministrazione o professionale, accompagnate dal nome dell'autore, dell'editore, e dal titolo e anno della pubblicazione. Sarà perseguita nelle sedi opportune ogni violazione dei diritti d'autore e di editore. Alle violazioni si applicano le sanzioni previste dagli art. 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della legge 633/1941.

SOMMARIO

PREMESSA	6
CAPITOLO I LINEAMENTI E NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO	10
1. <i>L'evoluzione normativa</i>	10
2. <i>Il rinvio al codice di procedura civile e le peculiarità del giudizio tributario</i>	12
2.1 Tipicità degli atti impugnabili e natura del giudizio di impugnazione-merito	13
2.1.1 (segue) sulla tassatività degli atti impugnabili.....	16
2.2 La composizione delle Commissioni tributarie e l'oggetto della giurisdizione.....	17
2.3 Lo svolgimento del giudizio e i poteri istruttori.....	20
2.4 La tutela cautelare	23
CAPITOLO II LE NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI SOSTANZIALI	26
1. <i>Natura, funzione ed effetti della notificazione. La notificazione come trasmissione della conoscenza legale</i>	26
2. <i>La recettività degli atti tributari</i>	30
2.1 (segue) e di quelli del contribuente.....	33
3. <i>Rilevanza del domicilio fiscale</i>	38
3.1 Il domicilio fiscale delle persone fisiche	39
3.2 (segue) e delle persone giuridiche	41
4. <i>Regole specifiche per la notifica degli atti tributari</i>	44
4.1 i notificatori	45
4.2 la notifica a mezzo posta	46
4.3 le variazioni di domicilio.....	49
4.4 le notifiche agli eredi	50

4.5 le notifiche all'estero (cenni)	52
4.6 l'irreperibilità	54
5. I vizi della notifica.....	55
6. La sanatoria delle nullità	56
7. La funzione della notificazione degli atti tributari	61
CAPITOLO III LE NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI PROCESSUALI	64
1. La specialità delle forme di notificazione degli atti nel processo tributario.....	64
2. La notifica del ricorso	66
2.1 La notifica con consegna diretta.....	66
2.2 La notifica tramite ufficiale giudiziario	68
2.3 La notifica a mezzo posta.....	70
2.3.1 La decorrenza del termine di costituzione in giudizio.....	74
2.3.2 La costituzione in giudizio	77
3. La proposizione del ricorso riguardante una pluralità di destinatari.....	79
4. Notificazioni e comunicazioni degli atti nel corso del processo	80
4.1 La notifica presso il difensore.....	80
4.2 La disciplina relativa alle comunicazioni	83
5. La notifica della sentenza.....	89
6. La notifica del ricorso in appello	93
7. La notifica del ricorso per Cassazione	97
8. La sanatoria dei vizi di notifica degli atti del processo tributario	101
CONCLUSIONI	103
ALLEGATI.....	105
All. 1. D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.....	106
All. 2. D.P.R. 29 settembre 1973, n.600.....	130
BIBLIOGRAFIA	137

PREMESSA

Il lavoro ha lo scopo di fornire agli operatori del settore un contributo nello studio delle diverse e variegate problematiche attinenti la notifica degli atti tributari e di quelli del processo tributario.

Si tratta, invero, di una tematica di rilevante attualità, soggetta a numerosi interventi legislativi e oggetto di molteplici pronunce giurisprudenziali, sicché, senza pretese di esaustività, si è tentato di individuare alcune linee guida, tenendo conto dei più recenti orientamenti della dottrina, ma soprattutto della giurisprudenza di legittimità.

A tal fine, premessi alcuni cenni sulle peculiarità del processo tributario rispetto a quello civilistico, si è operata una distinzione tra la disciplina relativa alla notificazione degli atti sostanziali, come regolamentata dall'art. 60 del D.P.R. n. 600/73, da quella inerente gli atti processuali, contenuta negli artt. 16 e ss. del D.Lgs. n. 546/92.

Lo schema, infatti, ripropone la tradizionale distinzione tra le due diverse categorie di atti, anche se tale distinzione parrebbe superata dalla recente giurisprudenza che, pur riconoscendo tale diversità, finisce poi per sminuirla assoggettando al medesimo regime di sanatoria i vizi relativi alla notificazione degli atti sostanziali e di quelli processuali.

Come noto, in origine, l'unica disciplina a livello legislativo della notificazione degli atti in materia tributaria era quella contenuta nel codice di procedura civile, alla quale dunque era necessario fare riferimento.

Successivamente, alcuni interventi legislativi delinearono un differente regime della notificazione degli atti del procedimento davanti alle Commissioni tributarie con riguardo ad alcuni tributi e settori specifici, come quelli della riscossione.

Con la riforma del 1972 iniziò a delinearsi una separazione tra la disciplina delle notifiche degli atti sostanziali e quella delle notifiche degli atti processuali, per cui la disciplina della notificazione dei primi venne collocata nell'art. 60 del D.P.R. n.600/1973,

riguardante le imposte sui redditi, poi espressamente richiamata per l'IVA, per l'imposta di registro, per l'imposta sulle successioni, e relativa non solo agli avvisi di accertamento, ma anche a tutti gli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente. Invece, la disciplina degli atti processuali venne concentrata nel D.P.R. n. 636/1972 e, precisamente, nell'art. 32.

Il sistema delineato dall'art. 60 costituiva una sorta di sistema speciale valevole per la notifica di tutti gli atti dell'Ufficio, in ragione del quale la notificazione doveva essere eseguita secondo le norme di cui agli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile, ma con apposite modifiche, riguardanti i soggetti notificatori (messi comunali o messi speciali autorizzati dall'ufficio); la sottoscrizione da parte del consegnatario; la localizzazione della notificazione presso il domicilio fiscale del destinatario (salvo il caso di notifica a mani proprie); l'elezione di domicilio; l'inapplicabilità del rito degli irreperibili per l'ipotesi di mancanza di abitazione (o dell'ufficio o dell'azienda) del contribuente nel comune nel quale deve essere eseguita la notificazione (essendosi previsto in tal caso soltanto il deposito dell'atto presso la casa comunale e l'affissione dell'avviso di deposito all'albo comunale, con efficacia della notificazione a decorrere dall'ottavo giorno successivo a quello dell'affissione); l'inapplicabilità degli artt. 142, 143, 146, 150 e 151 del codice di procedura civile.

Nel sistema del D.P.R. n. 636/72 si distinguevano invece le notificazioni a mezzo di Ufficiale giudiziario e le notificazioni a mezzo di messi, comunali o autorizzati dall'Amministrazione finanziaria, con alcune deroghe alle disposizioni del codice di procedura civile, essenzialmente riguardanti: la sottoscrizione dell'atto da parte del consegnatario; la localizzazione della notificazione presso il domicilio eletto o la residenza dichiarata dalla parte (salvo il caso di consegna a mani proprie); l'inapplicabilità degli artt. 142, 143 e 146 del codice di procedura civile.

Successivamente, con il D.P.R. n. 739/1981, anche queste deroghe vennero eliminate, rendendosi così direttamente e integralmente applicabili per tutte le notifiche degli atti del processo

tributario le norme di cui agli artt. 137 e ss del codice di procedura civile, con la sola specificità, appositamente prevista dall'art. 32-*bis*, della effettuazione delle notifiche stesse presso il domicilio eletto o, in mancanza, presso la residenza dichiarata, o, in difetto, presso la segreteria della commissione tributaria adita.

Anche la riforma del 1992 si è mossa nella medesima direzione. Ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. n. 546/1992, infatti, tutte le notificazioni degli atti processuali sono ormai eseguite secondo le norme degli artt. 137 e ss. del codice di procedura civile, salvo il particolare regime, relativo al luogo di notificazione, di cui all'art. 17.

Seguendo tale linea, quindi, si è inteso distinguere la disciplina degli atti processuali da quella degli atti sostanziali, poiché il richiamo pure contenuto nell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 alle norme di cui agli artt. 137 e ss del codice di procedura attiene solo alle modalità di esecuzione delle notifiche. Invero, a parte l'identità di forme, è chiaro che alle notificazioni di atti sostanziali non dovrebbero applicarsi altre norme, tra cui, ad esempio, gli artt. 156 e ss c.p.c., che riguardano specificamente gli atti processuali.

Queste ultime norme, invece, sono applicabili agli atti del processo tributario, in virtù dei rinvii alla disciplina del c.p.c. contenuta nell'art. 1² del D.Lgs. n. 546/1992 e nell'art. 16² del D.Lgs. n. 546/1992.

Tuttavia, come anticipato, la più recente giurisprudenza di legittimità, pur non disconoscendo la differente funzione della notificazione degli atti sostanziali rispetto a quella degli atti processuali, ha finito poi per parificarne il trattamento, ritenendo applicabile ad entrambe le categorie di atti la disciplina di cui agli artt. 156 ss c.p.c.. In sostanza, riducendo la funzione dell'atto sostanziale impugnabile a quella di una mera *provocatio ad opponendum*, la notificazione di tale atto vale solo a procurare la sua legale conoscenza da parte del destinatario, ai fini dell'impugnativa giurisdizionale, con la conseguente attribuzione a quest'ultima di una efficacia sanante dei vizi della notifica.

Naturalmente, di tali indirizzi devono tener conto tutti coloro che operano, in diverse vesti, nel processo tributario e che,

pertanto, devono confrontarsi con orientamenti della giurisprudenza di legittimità, che influenzano in modo determinante gli esiti dei giudizi.

La verifica degli orientamenti giurisprudenziali ha costituito infatti il *leit motiv* di questo lavoro che, nel tentativo di offrire un quadro completo della disciplina della notificazione di atti sostanziali e processuali, ha tenuto conto della prassi giurisprudenziale, senza mai perdere di vista le diverse opinioni espresse dalla dottrina.

Peraltro, va fin d'ora sottolineato che non saranno oggetto di trattazione le molteplici questioni legate alla notifica della cartella di pagamento e alla speciale disciplina di cui all'art. 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che per evidenti ragioni meritano un spazio adeguato e che perciò sono fatte oggetto di approfondimento in altro *e-book* di questa collana.

§§§

CAPITOLO I

LINEAMENTI E NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

1. L'evoluzione normativa

Una prima forma di processo tributario può essere rinvenuta in quei giudizi innanzi alle commissioni che vennero istituite con la legge relativa all'imposta di ricchezza mobile (legge 14 luglio 1864, n. 1830), al fine di eseguire «tutte le operazioni occorrenti per appurare e determinare in prima istanza le somme dei redditi e dell'imposta».

Con la legge 20 marzo 1865 n. 2248 (allegato E) furono aboliti i tribunali del contenzioso amministrativo e affidate al giudice ordinario le controversie riguardanti i diritti, ivi inclusi quelli inerenti i tributi. Per cui se il giudice ordinario giudicava delle controversie, le commissioni tributarie svolgevano un ruolo preciso nelle questioni di stima e nell'accertamento dell'imposta, che fu successivamente attribuito all'amministrazione finanziaria.

Tali commissioni per l'imposta di ricchezza mobile accrebbero nel tempo le loro competenze e progressivamente a tali organi fu assegnato il compito di decidere delle controversie tra il contribuente e l'amministrazione per l'accertamento dei redditi. Avverso le decisioni di primo grado, era possibile proporre appello dinanzi alle Commissioni di secondo grado (dette provinciali).

Successivamente con la riforma del 1936, nell'ambito della riforma tributaria, fu rivista l'intera disciplina del processo e la competenza delle commissioni fu progressivamente estesa all'imposta sui fabbricati e all'imposta complementare sul reddito. A tal fine, venne stabilito che la scelta dei membri, affidata all'amministrazione finanziaria, doveva avvenire presso le diverse categorie territoriali e produttive, trattandosi di una forma di giurisdizione speciale.

L'entrata in vigore della Costituzione repubblicana e dei principi

di indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali comportò la necessità di riformare la disciplina delle commissioni tributarie, pur ritenendosi che le giurisdizioni preesistenti alla Costituzione dovessero continuare ad operare.

Con la legge delega n. 825 del 1971 si intese attuare la revisione della composizione delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l'autonomia e l'indipendenza, adeguandole al principio costituzionale di indipendenza del giudice speciale.

Il legislatore ampliò la giurisdizione del giudice speciale, attribuendogli nuove materie (tributi locali ed alcuni tributi di nuova istituzione), introducendo una vera e propria giurisdizione tributaria, cui le singole leggi di imposta hanno devoluto le controversie relative a tributi diversi da quelli tassativamente elencati nel D.P.R. n. 636/72: si pensi all'imposta sul patrimonio netto delle imprese (L. 461/92), all'imposta straordinaria sui depositi bancari (L. 359/1992), all'imposta straordinaria su particolari beni (L. 438/92) e all'imposta straordinaria immobiliare (L. 359/92). Vennero introdotti quattro gradi di giudizio: due dinanzi alle commissioni tributarie; uno dinanzi alla Commissione tributaria centrale o alla Corte d'Appello; l'ultimo dinanzi alla Cassazione.

Si introdusse poi una disciplina organica del processo tributario con i decreti legislativi del 31 dicembre 1992, n. 545 e n. 546, che hanno sostituito il precedente D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, adeguando il processo tributario ai principi ispiratori del processo civile ed eliminando il terzo grado di giudizio.

Riconosciuta la legittimità costituzionale delle Commissioni, non trattandosi di nuovi giudici speciali¹, il legislatore, con l'art. 12 della legge n. 488 del 2001, ha modificato l'art. 2 del D. Lgs. n. 546/1992, estendendo la giurisdizione delle Commissioni «a tutti i tributi di ogni genere e specie», compresi quelli regionali, provinciali e comunali, abbandonando il criterio dell'attribuzione della giurisdizione mediante enumerazione delle imposte ed adottando una formula di portata astratta e generale.

¹ C.Cost., ordinanza 23 aprile 1998, n. 144 in banca dati Fisconline.

2. Il rinvio al codice di procedura civile e le peculiarità del giudizio tributario

Come anticipato, il D.lgs. n. 546/92 ha previsto un generale rinvio alle norme del codice di procedura civile, mentre nel sistema del D.P.R. n. 636/72 era previsto un rinvio specifico al primo libro del suddetto codice².

Secondo l'art. 1² i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del Codice di Procedura Civile³.

Pertanto, in linea generale il Codice di Procedura Civile viene in soccorso quando vi è una lacuna e salva la verifica di compatibilità⁴. In ogni caso, il legislatore tributario ha affiancato al rinvio generale un rinvio specifico a singoli istituti reputati compatibili ed ha compiuto una valutazione aprioristica di incompatibilità per alcuni istituti⁵.

² L'art. 39¹, D.P.R. 636/72, disponeva: «al procedimento dinanzi alle Commissioni tributarie si applicano, in quanto compatibili con le norme del presente decreto e delle leggi che disciplinano le singole imposte, le norme contenute nel libro I del c.p.c., con esclusione degli articoli da 61 a 67 (in tema di consulente tecnico e custode), dell'art. 68, commi 1 e 2 (relativo agli altri ausiliari del giudice) degli articoli 90 a 97 (concernenti il regime delle spese di lite)»:

³ Come sottolinea la circolare esplicativa 98/E, tale rinvio è subordinato alla presenza di due precise condizioni:

- a) che nessuna norma del decreto legislativo n. 546/92 disciplini la fattispecie sia pure mediante interpretazione estensiva;
- b) che la norma processualcivile, astrattamente applicabile alla fattispecie, sia compatibile con quelle del decreto legislativo medesimo.

⁴ Secondo Cass.SU 16 gennaio 1986, n. 210, in banca dati Fisconline, in primo luogo l'indagine deve tendere ad accertare se anche nel processo tributario possa configurarsi una situazione processuale avente le medesime caratteristiche di quella oggetto delle disposizioni richiamate, ed in secondo luogo se la disciplina risultante sia o meno compatibile con le norme del processo tributario e dell'ordinamento tributario in generale. Il giudizio di compatibilità avrà esito positivo non solo quando non vi sarà contrasto assoluto fra le norme, ma anche quando l'applicazione della norma richiamata non comporterà una disarmonia non giustificata.

⁵ Si pensi quale esempio di norma incompatibile col sistema processualtributario all'art. 700 c.p.c. relativo ai provvedimenti d'urgenza.

Sulla falsa riga del processo civile, quindi, anche il processo tributario è un processo che funziona su domanda di parte, sicché il giudice tributario deve, esattamente come il giudice civile, attenersi a quelle che sono state le domande delle parti e deve strettamente attenersi a quello che è il principio dispositivo e il principio della domanda, contenuto all'art. 99 c.p.c.

Ne consegue che anche nel processo tributario se le parti smettono di dare impulso all'azione, il processo si estingue.

È indiscusso che nel processo tributario si applichino oltre al principio della domanda, anche quello del contraddittorio (art. 101 c.p.c.) e della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato (art. 112 c.p.c.), mentre non può essere applicata la regola dell'equità.

Inoltre, anche nel processo tributario il giudice sicuramente ha l'onere di basarsi sui fatti allegati dalle parti, entrambe le parti, ma ha poteri istruttori più ampi di quelli che sono tipici del giudice civile: può chiedere informazioni, può disporre prove anche d'ufficio, come si vedrà meglio nel prosieguo.

Pertanto, il processo tributario è in qualche modo improntato ad un principio inquisitorio che consente di accostare, dal punto di vista istruttorio, il giudice tributario a quello del lavoro.

Se per certi aspetti i poteri istruttori del giudice tributario sono più ampi di quello civile, tuttavia esistono delle limitazioni probatorie nel processo tributario, ove non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale, prove per le quali vige il principio del libero convincimento del giudice, che pertanto è fortemente delimitato dal legislatore tributario.

Se ne deduce che il processo tributario, nonostante il rinvio del legislatore del 1992 al codice di procedura civile, presenta delle indubbie peculiarità connesse alla natura stessa di questo giudizio e degli organi investiti della competenza a giudicare, che di seguito verranno brevemente analizzate, limitatamente agli aspetti più significativi del giudizio.

2.1 Tipicità degli atti impugnabili e natura del giudizio di impugnazione-merito

Il processo tributario è un processo che parte dall'impugnazione di un atto da parte del solo contribuente. Sicché il ricorrente si identifica sempre ed in ogni caso con il contribuente che impugna un atto. Anche il veicolo di accesso al processo è limitato dalla categoria degli atti impugnabili: l'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 prevede infatti che le controversie in materia di tributi, di ogni genere e specie, comunque denominati, appartengano alla giurisdizione delle commissioni tributarie. Tuttavia, l'art. 19 del medesimo decreto elenca una serie di atti e provvedimenti dei vari enti impositori che, nel caso in cui abbiano a oggetto dei tributi, sono suscettibili di impugnazione. Da ciò consegue che non tutti gli atti emanati nell'ambito del procedimento tributario sono autonomamente impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie⁶.

Dal coordinamento degli artt. 2 e 19 del D.Lgs. n. 546/1992 si evince il principio per cui il giudizio tributario è necessariamente un giudizio di impugnazione, con la conseguenza che non può essere proposta alcuna domanda giurisdizionale se prima non sia stato emanato alcun atto autonomamente impugnabile.

Unica eccezione a tale regola di carattere generale ricorre nel caso del c.d. «silenzio-rifiuto» da parte dell'ente impositore a una istanza di rimborso del contribuente. In tale fattispecie, infatti, per evitare che la tutela giurisdizionale venga di fatto preclusa dalla mera inerzia dell'Amministrazione, il legislatore ha riconosciuto, comunque, al contribuente il diritto di ricorrere dinanzi alla Commissione tributaria, decorsi novanta giorni dalla presentazione dell'istanza di rimborso ai sensi degli artt. 19¹, lettera g), e 21² del D.Lgs. n. 546/1992.

In considerazione della natura impugnatoria del processo tributario, questo ha necessariamente per oggetto una richiesta di annullamento totale o parziale dell'atto impugnato, in base ai motivi del ricorso, cioè in base alle ragioni giustificatrici della richiesta di annullamento. Tuttavia, secondo un orientamento

⁶ Per la lettura dell'art. 19 si rinvia all'allegato ove è riportato il testo del D.P.R. n. 546/92.

consolidato, il processo tributario non è un processo di impugnazione-annullamento (come, ad esempio, il processo amministrativo), bensì un processo di impugnazione-merito, in quanto il giudice tributario, sebbene nei limiti della motivazione dell'atto impugnato e dei motivi di ricorso, deve accertare il sottostante «rapporto tributario».

La dottrina e la giurisprudenza ritengono, infatti, che il giudizio non si risolva nell'impugnazione dell'atto, essendo consentito al giudice tributario di superare i vizi formali dell'atto per analizzare la situazione alla base dell'imposizione fiscale e quindi il rapporto⁷.

Il giudizio tributario è quindi costruito come un giudizio di impugnazione dell'atto, ma tende all'accertamento del rapporto sostanziale, concernendo la legittimità formale e sostanziale del provvedimento, con la conseguenza che non si perviene al giudizio di merito solo quando vizi dell'atto impugnato conducono

⁷ Per riferimenti sulla disputa relativa alla natura del processo tributario e le diverse posizioni, cfr. tra gli altri GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano 1937; Id, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino 1956; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano 1999; Id, voce *Contenzioso tributario*, in DCo Torino 1988, 141 ss; Id, voce *Processo tributario*, in ED 1987, 793; in senso contrario ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino 1969, 80 ss; TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova 1980; ID, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, 20 ss; GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova 1984, 141. In giurisprudenza si veda Cass., 23 ottobre 1991, n. 11273, in banca dati Jurisdata, che affermava che il giudizio tributario è costituito come giudizio di impugnazione dell'atto, tendente all'accertamento sostanziale del rapporto, concerne, quindi, la legittimità formale e sostanziale del provvedimento, con la conseguenza che non si perviene al giudizio di merito quando vizi dell'atto impugnato conducono all'invalidazione di esso mediante pronunce di annullamento, consentite anche in difetto di un'espressa comminatoria legale di nullità; e, successivamente, limitandosi alle più significative, Cass.trib., 14 novembre 2005, n. 22932, in banca dati Jurisdata, che affermava che l'ambito dell'accertamento del giudice in materia tributaria è delimitato dalle deduzioni delle parti, ma in quest'ambito può coinvolgere anche questioni non specificamente dedotte dalle parti stesse. Pertanto, qualora il ricorrente sostenga, al fine di contestare la pretesa tributaria, l'esistenza di un contratto, il giudice può, anche in difetto di una tempestiva o puntuale deduzione dell'Amministrazione, accertarne la nullità; Cass. 12 luglio 2006, n. 15825, in banca dati Jurisdata, che già chiariva come il processo tributario, pur strutturato come giudizio di impugnazione consente al giudice di conoscere il rapporto sostanziale e non è annoverabile fra quelli di «impugnazione-annullamento» ma tra quelli di «impugnazione-merito» in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva.

all'invalidazione di esso mediante pronunce di annullamento.

2.1.1 (*segue*) sulla tassatività degli atti impugnabili

Per effetto della modifica dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, introdotta dall'art. 12² della Legge n. 448/2001 - che ha stabilito che appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie - la portata della giurisdizione tributaria è divenuta di carattere generale, risultando così superata, secondo un orientamento della Suprema Corte di Cassazione, che si è ormai consolidato⁸, la tassatività dell'elenco di cui al citato articolo 19 del D.Lgs. n. 546/1992.

La conseguenza di tale modifica è l'ampliamento della categoria degli atti impugnabili, fino a consentire l'impugnazione del silenzio rigetto di un atto di autotutela della Pubblica amministrazione (come nel caso esaminato dalla citata sentenza n. 16776/2005).

Sul presupposto che nella categoria degli atti impugnabili - per quanto dilatata - dovessero rientrare solo atti che avessero il carattere autoritativo degli atti impositivi, la giurisprudenza di merito aveva quasi costantemente negato tali requisiti, ad esempio, agli «avvisi di pagamento» in quanto ritenuti non idonei ad incidere direttamente nella sfera patrimoniale del soggetto come, invece, accade, ad esempio, per le cartelle di pagamento conseguenti alla iscrizione a ruolo dalle quali si origina la procedura riscossiva .

I giudici di legittimità hanno affermato che - spettando al giudice di merito esaminare gli aspetti sostanziali dell'atto per

⁸ ex pluribus: Cass. n. 16776 del 10 agosto 2005. I giudici nella sentenza hanno anche precisato che «nel caso in cui un atto sostanzialmente impositivo difetti degli adeguati elementi formali ad esempio non contenga ... l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente si pone una problematica qui non rilevante. Si potrebbe, infatti, prospettare un vizio dell'atto, oppure la possibilità che esso non sia idoneo a determinare la decorrenza del termine di cui all'art. 21 (ad esempio, in quanto non notificato nelle debite forme, ma solo inviato per posta), o la eventualità di una rimessione in termini del contribuente per errore scusabile».

determinarne la natura impositiva – se il testo dell’atto manifesti una pretesa tributaria compiuta e non condizionata, e dunque non itinere, ci si trova, indipendentemente dagli aspetti formali, di fronte ad un atto sostanzialmente impositivo, cancellabile solo in via di autotutela o attraverso l’intervento del giudice, e dunque reclamabile⁹.

2.2 La composizione delle Commissioni tributarie e l’oggetto della giurisdizione

Un’altra peculiarità del giudizio tributario rispetto a quello

⁹ Con l’Ordinanza Cass. 6 luglio 2010 n. 15946 è stato sancito che va riconosciuta la possibilità di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall’ente impositore che con l’esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche che la sorreggono, portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa si veda della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall’art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992. In tali casi sussiste, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l’interesse ex art. 100 c.p.c., a chiarire con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione, in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale (ormai allo stato esclusiva del giudice tributario), comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall’ente impositore.

Secondo la Sentenza Cass. 15 giugno 2010 n. 14373 l’elencazione di cui all’art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, non esclude l’impugnabilità di atti non compresi in tale novero ma contenenti la manifestazione di una compiuta e definita pretesa tributaria. Spetta al giudice del merito accertare, dandone congrua motivazione, alla luce delle peculiari circostanze del caso, se un atto contenga la sostanziale manifestazione della pretesa fiscale e se pertanto sia qualificabile o meno come atto impugnabile. L’avviso bonario con cui il comune richieda il pagamento di un tributo puntualmente quantificato, con l’avviso che in mancanza di pagamento si procederà a iscrizione a ruolo, costituisce atto immediatamente impugnabile.

Secondo la Sentenza Cass. 19 gennaio 2010 n. 724 deve ritenersi impugnabile l’atto denominato «estratto di ruolo» comunicato dall’agente della riscossione al contribuente, atteso che esso contiene una riproduzione, sia pure parziale, della cartella di pagamento non notificata.

Secondo la Sentenza Cass.trib. 3 novembre 2010, n. 22377 la fattura emessa per il pagamento della T.I.A. è assimilabile ad un atto di accertamento, ed è in quanto tale impugnabile davanti al giudice tributario.

civilistico è costituito dalla natura del giudice tributario: la giurisdizione in materia tributaria appartiene infatti ad apposite Commissioni tributarie, provinciali e regionali. Le prime hanno sede in ogni capoluogo di provincia, le seconde in ogni capoluogo di Regione. Le Commissioni regionali hanno anche sezioni decentrate.

In via di estrema sintesi, occorre preliminarmente individuare l'oggetto della giurisdizione delle Commissioni tributarie come risultante dalle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 546/92: appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie, comunque denominati (tra cui imposte sui redditi, Iva, registro, eccetera), compresi quelli regionali, provinciali e comunali, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano esclusi dalla giurisdizione tributaria gli atti riguardanti l'esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento.

Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo tra i compossessori a titolo di promiscuità nella stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale.

Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione (per esempio, sulla nullità o interpretazione dei contratti), fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso, sullo stato o capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio.

Il difetto di giurisdizione delle Commissioni tributarie è rilevato, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo. È ammesso il regolamento preventivo di giurisdizione previsto dall'art. 42¹ del codice di procedura civile.

Come anticipato la giurisdizione tributaria viene attribuita quasi completamente alle Commissioni tributarie. Il sistema di

reclutamento dei membri delle suddette Commissioni è un aspetto fortemente criticato, perché non esiste un ruolo della magistratura tributaria e la selezione dei magistrati non avviene tramite concorso per esami.

I giudici tributari, infatti, sono nominati con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, a seguito di deliberazione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, che valuta i requisiti dei soggetti aspiranti alla carica e che forma la graduatoria in base a criteri e punteggi predeterminati.

I presidenti delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali e i presidenti di sezione sono selezionati tra i magistrati di carriera (ordinari, amministrativi o militari), in servizio o a riposo, secondo apposita graduatoria.

Gli altri componenti del Collegio vengono scelti tra coloro che sono dotati di un'adeguata preparazione nelle discipline giuridiche o economiche. In realtà accedono a questa funzione anche professionisti di discipline che hanno poca attinenza con la materia tributaria (ingegneri, architetti, geometri, periti agrari, etc.) (artt. 4 e 5 del D.Lgs. n. 545/1992).

La nomina dei giudici tributari è subordinata all'assenza di cause di incompatibilità (art. 8 del D.Lgs. n. 545/1992). Della menzionata normativa va, in particolare, evidenziata la novella introdotta con l'art. 31 della L. 27 dicembre 1997, n. 449, seguita dalla modifica recata dall'art. 84 della L. 21 novembre 2000, n. 342, novella che ha previsto, con decorrenza dal 1° ottobre 2001, ulteriori casi d'incompatibilità rispetto a quelli già contemplati da detto art. 8. Col citato art. 84 è stata modificata, nel comma 1 dell'art. 8 in parola, la lettera i), che, testualmente, include tra i soggetti i quali, a decorrere dalla menzionata data, incorrono nelle previste incompatibilità, «coloro che in qualsiasi forma, anche se in modo saltuario o accessorio ad altra prestazione, esercitano la consulenza tributaria, ovvero l'assistenza o la rappresentanza di contribuenti nei rapporti con l'amministrazione finanziaria o nelle controversie di carattere tributario». Con il D.L. 6 luglio 2011, n. 98 c.d. «Manovra correttiva 2011», all'art. 39, al fine di assicurare una

LE NOTIFICAZIONI collana a cura di **LEONARDO PIGA**

diritto processuale tributario **LP05**

ADRIANA SALVATI
GIANFRANCO SAVA

La notifica degli atti in ambito tributario costituisce tematica di rilevante attualità, soggetta a numerosi interventi legislativi e oggetto di molteplici pronunce giurisprudenziali, sicché l'opera, dopo un breve excursus sul processo tributario come delineato dal D. Lgs. n. 546/92, individua le principali linee guida nel complesso studio della notifica degli atti nel campo tributario. Lo schema ripropone la tradizionale distinzione tra due diverse categorie di atti, anche se tale distinzione parrebbe superata dalla recente giurisprudenza che, pur riconoscendo tale diversità, finisce poi per sminuirla assoggettando al medesimo regime di sanatoria i vizi relativi alla notificazione degli atti sostanziali ed a quella degli atti processuali. L'opera, infatti, esamina distintamente la disciplina relativa alla notificazione degli atti sostanziali, come regolamentata dall'art. 60 del D.P.R. n. 600/73, e la disciplina relativa agli atti processuali, contenuta negli artt. 16 e ss. del D. Lgs. n. 546/92, sintetizzando due aspetti: uno teorico, indispensabile per enucleare i principi fondamentali della materia; ed uno pratico, in cui vengono analizzati i casi più rilevanti esaminati dalla giurisprudenza di settore.

€ 25,00

ISBN 978-88-97916-18-5



EXEO edizioni 

STUDI APPLICATI

pubblicazioni professionali

ISBN formato pdf: 978-88-97916-18-5